



UNIVERSIDADE DO VALE DO TAQUARI - UNIVATES

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**ANÁLISE DOS CUSTOS E RECEITAS SOBRE AS VENDAS NA
CONSTRUÇÃO CIVIL**

Daiane Luisa Schneider

Lajeado, outubro de 2017.

Daiane Luisa Schneider

ANÁLISE DOS CUSTOS E RECEITAS SOBRE AS VENDAS NA CONSTRUÇÃO CIVIL

Monografia apresentada na disciplina de Estágio Supervisionado em Contabilidade II, do Curso de Ciências Contábeis, da Universidade do Vale do Taquari – Univates, como parte da exigência para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof^ª Dalva da Silva Pohren

Lajeado, outubro de 2017.

Daiane Luisa Schneider

**ANÁLISE DOS CUSTOS E RECEITAS SOBRE AS VENDAS NA CONSTRUÇÃO
CIVIL**

A Banca examinadora abaixo aprova a Monografia apresentada na disciplina de Estágio Supervisionado em Contabilidade II, na linha de formação específica em Ciências Contábeis, da Universidade do Vale do Taquari - UNIVATES, como parte da exigência para a obtenção do grau de Bacharela em Ciências Contábeis.

Lajeado, outubro de 2017.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar agradeço a Deus por me acompanhar em minha jornada e por me dar a família maravilhosa que tenho. Agradeço os esforços que meus pais, Auri e Maristane, fizeram para que concluísse minha graduação. Agradeço por tê-los em minha vida e por terem me passado seus princípios de honestidade, integridade, compaixão e de trabalho. Agradeço também a minha querida irmã Maria Eduarda por sempre estar ao meu lado. Agradeço também a paciência e compaixão de meu companheiro Diego, que nunca me deixou desistir.

Agradeço aos meus professores, que são excelentes educadores e mestres. Agradeço aos professores a todo conhecimento que me foi repassado por eles ao longo da graduação. Gostaria de dizer a eles que são meu grande exemplo e fonte de inspiração de profissionalismo e ética.

Agradeço também as minhas colegas e amigas, Kétlin e Camille, que me prestaram todo apoio necessário para conclusão deste trabalho.

Por fim agradeço a todos que contribuíram de alguma forma para conclusão deste projeto de pesquisa e para que eu chegasse ao fim da graduação, etapa esta que apesar de muito trabalhosa me proporcionou muitos conhecimentos e uma profissão. Com certeza é a realização de um grande sonho para mim e para meus pais, aos quais eu dedico à conclusão desta graduação.

Obrigada a todos!

"Que os vossos esforços desafiem as impossibilidades, lembrai-vos de que as grandes coisas do homem foram conquistadas do que parecia impossível." **(Charles Chaplin)**

RESUMO

A construção civil é uma atividade importante no âmbito social e econômico. No âmbito social por ser responsável pela construção de moradias, de escolas, de estradas, de cidades. No âmbito econômico por ser responsável por empregar muitas pessoas e movimentar a economia local. Porém, é uma atividade econômica que requer uma contabilidade diferenciada. A presente pesquisa tem por objetivo elucidar questões contábeis inerentes a construção civil e como se comportam as vendas antecipadas de imóveis. Assim a presente pesquisa desenvolveu sobre a área contábil de uma empresa de construção civil situada em Lajeado-RS, de forma a analisar referências bibliográficas escritas e a legislação vigente. Ao término de tal pesquisa elucidou-se e exemplificaram-se questões específicas da atividade de construção civil, como vendas antecipadas de unidades imobiliárias, que requerem tratamentos específicos, de forma a servir como referência para demais empresas da mesma área. O procedimento utilizado para se atingir os objetivos da pesquisa foi à coleta de dados junto a empresa alvo da pesquisa, de forma a explaná-los em planilhas no Excel e aplicar a legislação vigente para a devida contabilização das vendas antecipadas. Ao término da pesquisa, concluiu-se que o resultado bruto das vendas e o valor auferido como receita representava uma pequena parte do valor das vendas concretizadas. Com isso, o valor recebido gerou um alto valor em Caixa da empresa, mas, o resultado bruto auferido com tais vendas, representou menos de 10% do valor constante em Caixa, o que pode gerar um conflito entre os altos valores recebidos e aquilo que é reconhecido como receita.

Palavras-chave: Construção civil. Contabilidade de custos na construção civil. Percentual de Obra Completada. Receita e custos na construção civil.

LISTA DE QUADROS

| | |
|---|----|
| Quadro 1 – Quadro de receita realizada..... | 33 |
| Quadro 2 – Ativo Circulante..... | 36 |

LISTA DE TABELAS

| | |
|---|----|
| Tabela 1 – Relação das vendas na planta..... | 46 |
| Tabela 2 – Custos pagos incorridos e apuração do POC..... | 47 |
| Tabela 3 – Resultado bruto de vendas de imóveis..... | 48 |
| Tabela 4 – Estoque de imóveis..... | 48 |
| Tabela 5 – Quadro comparativo..... | 49 |

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 10 |
| 1.1 Tema | 11 |
| 1.1.1 Delimitação do tema | 11 |
| 1.2 Problema | 12 |
| 1.3 Objetivos..... | 12 |
| 1.3.1 Objetivo Geral | 12 |
| 1.3.2 Objetivos Específicos..... | 12 |
| 1.4 Justificativa | 13 |
| 2 REFERENCIAL TEÓRICO | 14 |
| 2.1 A Contabilidade | 14 |
| 2.2 Contabilidade de Custos | 15 |
| 2.3 Contabilidade de Custos na Construção Civil | 17 |
| 2.3.1 Subdivisão dos Custos dentro da atividade de construção civil | 19 |
| 2.3.1.1 Custos Pagos e Incorridos | 19 |
| 2.3.1.2 Custos Contratados | 20 |
| 2.3.1.3 Custos Orçados | 21 |
| 2.4 Contribuinte | 22 |
| 2.5 Venda na Construção Civil..... | 22 |
| 2.5.1 Venda à vista de unidade concluída..... | 24 |
| 2.5.2 Venda à vista de unidade não concluída..... | 25 |
| 2.6 Resultado das vendas á prazo de unidade concluída ou não concluída..... | 27 |
| 2.7 Contabilização das vendas através do POC – Percentual de percentagem completada | 30 |
| 2.8 Unidade Imobiliária | 34 |
| 2.9 Estoques na Construção Civil..... | 35 |
| 2.10 Registro de Inventário na Construção Civil | 36 |
| 2.11 Permutas..... | 37 |
| 2.12 Plano de Contas | 37 |
| 2.13 Aspectos tributários..... | 38 |
| 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS | 41 |
| 3.1 Tipos de pesquisa | 41 |
| 3.2 Caracterização quanto ao modo de abordagem | 42 |
| 3.2.1 Caracterização quanto ao procedimento técnico..... | 42 |

| | |
|---|--------|
| 3.2.2 Caracterização quanto ao objetivo geral..... | 43 |
| 3.3 População e amostra de pesquisa | 43 |
| 3.4 Plano de coleta de dados | 43 |
| 3.5 Tratamento e análise dos dados coletados..... | 44 |
| 4 ESTUDO DE CASO | 45 |
| 4.1 Caracterização da empresa | 45 |
| 4.2 Análise das receitas e dos custos pelo POC (porcentagem de obra completada) | 46 |
| 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | 52 |
| REFERÊNCIAS | 54 |
| ANEXOS | 56 |

1 INTRODUÇÃO

A construção civil tem importante abrangência dentro de nossa economia. Em 2012, devido à aceleração da economia nacional, a construção civil sofreu um impulso e atraiu diversos investidores. Apesar de se manter estagnada a partir de 2016 devido à crise política e econômica que nosso país sofre, a construção civil é geradora de emprego e movimentação de valores da nossa economia.

A atividade imobiliária e de construção civil possuem uma “contabilidade” diferenciada devido maioria de suas vendas ocorrerem antes da conclusão da obra que originará as unidades imobiliárias. Portanto, a construção civil requer uma contabilização especializada, a qual terá uma maneira peculiar de tributação e de contabilização dos estoques, dos custos e das vendas. Então, através da contabilidade, os principais usuários das empresas de tal atividade poderão tomar decisões baseadas em seus atos, de modo a analisar seus patrimônios e suas modificações ao longo do tempo. Com isso, tem-se a contabilidade como um apêndice para o controle da construção civil. Com ela, consegue-se analisar os investimentos, os custos e deduções de cada obra, verificando sua viabilidade ou não.

Um dos itens que diferencia o ramo da construção civil das demais áreas da economia, é que ela é tida como um investimento, pois a venda dos imóveis pode acontecer quando os mesmos ainda estão em execução, o que gera sua tributação antes da conclusão das unidades imobiliárias. Com isso, o que temos de novidade nesse setor, é a forma como a tributação se dá, sendo que, o fato gerador do tributo ocorre antes que a venda se consuma.

Assim como a venda e a tributação são diferenciadas na atividade de construção civil, há uma forma exclusiva de expor os custos dos imóveis também, pois os custos incorridos se localizam no estoque, sendo alocados em estoque de imóveis em construção e, à medida que as vendas vão acontecendo, se tem a transferência proporcional à conclusão da obra para a conta de custos de imóveis vendidos no grupo de Resultado. Assim, o controle dos tributos pagos e como os mesmos refletem nos custos das entidades requerem um adequado gerenciamento. Com isso, a contabilidade tem a função de controlar e gerenciar os tributos resultantes das atividades empresariais, auxiliando empresários a visualizarem a carga tributária como custos para seus empreendimentos.

De tal modo, a contabilidade é tida como uma ferramenta de gestão dentro das empresas de construção civil. Ela demonstra a tributação e evidencia os custos incorridos dos imóveis. Com isso, este trabalho trata da análise de uma empresa da área de construção civil observando o reflexo de seus impostos sobre imóveis vendidos de forma antecipada, antes da conclusão da obra, e como isso é relevante na apuração de custos de tal obra.

1.1 Tema

Análise da receita e dos custos incidentes sobre uma empresa da atividade de construção civil.

1.1.1 Delimitação do tema

Reflexo da receita e a forma que os custos ajuízam sobre o resultado das empresas na área de construção civil em se tratando de vendas que ocorrem antes da conclusão da obra.

1.2 Problema

As empresas de construção civil no Brasil seguem a legislação atual para apuração de seus impostos e para apuração de sua contabilidade. A empresa de construção civil analisada realiza maior parte de suas vendas antes da conclusão da obra. Com isso, quando o empreendimento está concluído, maior parte das unidades já foram vendidas, então: qual o lucro bruto apurado analisando o reconhecimento da receita e a aferição de custos de imóveis vendidos em se tratando de venda de unidades em construção?

1.3 Objetivos

Os objetivos se dividem em geral e específico.

1.3.1 Objetivo Geral

Analisar a contabilização de uma empresa de construção civil que realiza maior parte de suas vendas antes da conclusão da obra, a forma de reconhecimento da receita e como seus custos devem ser alocados.

1.3.2 Objetivos Específicos

Analisar a bibliografia existente sobre o tema abordado.

Abordar aspectos sobre registros contábeis.

Analisar a legislação tributária.

Fazer a análise de uma empresa do ramo de construção civil situada em Lajeado/RS verificando suas vendas antecipadas de modo a explicar sua devida contabilização.

Proporcionar a exemplificação da correta contabilização da receita e dos custos na atividade da construção civil.

1.4 Justificativa

Este trabalho se justifica pela importância que o ramo de construção civil tem perante a economia local e brasileira. Conforme consulta ao site do CBIC (Câmara Brasileira da Indústria da Construção Civil) em 07-03-2017, em 2016 a construção civil representou 5,6% do PIB (Produto Interno Bruto) da Indústria, que representa 21,2% do PIB total. Com isso, a construção civil possui resultados relevantes para a economia, sendo o estudo de seus tributos e custos muito importantes para estruturação e análise gerencial das empresas deste ramo. A análise de tal assunto é muito importante para a pesquisadora também, isso porque a mesma trabalha em uma construtora e pretende explicar seus conhecimentos para aplicá-los em seu dia-a-dia. Visto que tal matéria é um ramo a parte da Contabilidade tradicional, por ter um tratamento específico, é muito importante para a Instituição Univates ter uma pesquisa que aborde tal campo. Assim como é importante para a cidade de Lajeado ter em sua Instituição de Ensino Superior um trabalho que aborde esse campo da Contabilidade, já que o município abriga diversas construtoras e imobiliárias e tal atividade econômica contribui muito para o desenvolvimento econômico da região.

O propósito deste trabalho é fazer uma análise da carga tributária e dos custos de um empreendimento, o qual a venda de suas unidades ocorreu ainda na “planta” do projeto e, também a análise dos custos e tributos durante a execução da obra. Dessa forma, pretende-se analisar os custos e as vendas perante a elaboração e conclusão do projeto imobiliário, e como se elabora a tributação nestes casos. Dessa forma, haverá uma análise dos tributos antes da conclusão da obra e antes mesmo de iniciarem seus custos, de modo que, conforme vão se apurando os custos da obra se tem um comparativo dos tributos de suas vendas já computadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico tem como objetivo elucidar o tema abordado neste trabalho perante autores pesquisados, de forma a explicar a opinião e os conceitos do problema de pesquisa perante a opinião de tais pensadores. O referencial teórico será utilizado como base teórica e como forma de verificar os estágios em que estão os conhecimentos do tema abordado. O referencial teórico também dará suporte contábil para atingir a resolução do problema elucidado.

2.1 A Contabilidade

A contabilidade é a ciência do patrimônio, segundo Costa (2000), ela estuda sua dinâmica e estática, quantitativa e qualitativamente, relatando suas formas e efeitos.

Para Iudícibus; Martins e Gelbcke (2008), a contabilidade busca promover a seus usuários informações de aspectos econômicos, financeiros e patrimoniais, assim como suas respectivas mutações. Dessa forma, promovendo registros, análises, diagnósticos e prognósticos expressos sob relatos, tabelas, pareceres, planilhas e outros meios.

Um dos objetivos da contabilidade é o acompanhamento da evolução econômica e financeira de uma entidade. Nesse caso o termo econômico se remete ao processo de formação de resultado, ou seja, as mutações qualitativas e quantitativas do patrimônio,

revelando despesas e receitas. Já o termo financeiro, se remete aos fluxos de caixa (IUDÍCIBUS, 2012).

Em uma entidade particularizada, segundo Iudícibus; Martins e Gelbcke (2008), as informações retidas da contabilidade são utilizadas nas tomadas de decisões e na busca por interesses e objetivos próprios da organização.

Na atividade de construção civil, a contabilização dos custos e vendas é de supra importância para o controle gerencial e do fisco. Isso porque, nesta atividade têm-se as vendas de unidades concluídas e de unidades não concluídas (COSTA, 2000). Em vendas de unidade concluídas, temos a contabilização dos custos efetivamente incorridos; já nas vendas de unidades não concluídas, temos a contabilização dos custos conforme proporção dos custos incorridos em relação à receita total concentrada (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2008).

2.2 Contabilidade de Custos

A contabilidade de custos é um *nível celular* da contabilidade tradicional. A contabilidade de custos é tida como um ramo da contabilidade gerencial, já que trata dos custos e auxilia na tomada de decisões (FONTOURA, 2013).

A contabilidade de custos deve trabalhar em sintonia com a contabilidade geral, recebendo orientações e dados que partem da apuração convencional da contabilidade para a então formação do grupo de custos. Assim, ela deve suprir as necessidades de cada organização na tomada de decisões no que tange a preços e custos de produtos, analisando sua viabilidade ou não (LEONE; LEONE, 2010).

Os principais objetivos da contabilidade de custos, segundo Leone e Leone (2010):

- O objetivo da rentabilidade, a qual analisa a viabilidade de um produto e o desempenho da entidade e de seus componentes;
- O controle dos custos por atividade, de modo a minimizá-los pela comparação constante entre os dados pré-estabelecidos;

- Fornecer informações aos diferentes níveis gerenciais que as solicitem para atender a suas funções de planejamento e de tomada de decisões.

A contabilidade de custos procura a redução dos custos através da análise das causas das variações ocorridas. O objetivo final é descobrir os erros durante as operações, os quais resultam em um aumento de custo, e propor medidas corretivas (LEONE e LEONE; 2010).

Dutra (2010) conceitua custo à soma de todos os gastos relativos à produção ou aquisição de um bem, até que ele atinja a comercialização. E despesa seria o gasto relativo a outras atividades não vinculadas diretamente com a produção dos bens e serviços. Estaria ligada a comercialização dos bens e não a sua produção. Teria ligação direta com a obtenção de receitas, apesar de não ser ligada a produção.

Seguem abaixo alguns conceitos importantes para compreensão da contabilidade de custos, segundo Fontoura (2013):

- Gasto: sacrifício financeiro para executar um produto ou serviço, pode ser um custo ou uma despesa;
- Investimentos: gasto ativado em relação a sua vida útil e sua utilização. É um bem ou serviço que seu sacrifício resulta na sua “estocagem” no ativo;
- Custos: recursos aplicados na formação de outros ativos e serviços. Está ligado a produção de bens e serviços;
- Despesa: desembolso para aquisição de bens e serviços que resultarão em receita;
- Desembolso: pagamento de bem ou serviço independentemente de quando de quando o produto ou serviço será consumido. É uma saída de caixa;
- Perdas: bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária;
- Desperdício: custos e despesas utilizados de forma não eficiente, não agregando valor a qualquer produto ou serviço.

Já para Martins (2010) as terminologias a cima descritas possuem um significado um pouco distinto, mas que na prática se assemelha:

- Gasto: aquisição de um produto ou serviço que gere algum desembolso financeiro para a entidade, geralmente em dinheiro;
- Desembolso: pagamento oriundo de alguma aquisição de bens e serviços;
- Investimento: gasto ativado devido sua vida útil ou benefício futuro que irá gerar;
- Custo: gasto relacionado à produção de outros bens e serviços;
- Despesa: bens e serviços adquiridos visando a aferição de receita.

Para Dutra (2010), a definição de “preço” é algo de importância na contabilidade de custos, pois é tido como objetivo fim após as análises. Então, “preço é o valor estabelecido pelo vendedor para a transferência de um bem” (DUTRA; 2010, p. 16). Uma breve análise de como o custo compõe o preço, é que quando o custo está embutido no preço e tem-se um preço maior que o custo, se obtém lucro, já quando o preço é inferior ao custo de produção ou aquisição de um bem, tem-se um prejuízo. Na verdade, o preço é um meio termo entre vendedor e consumidor. Através do preço, obtemos também a receita alcançada, já que a quantidade vendida versus o preço aplicado resulta na receita auferida (DUTRA, 2010).

2.3 Contabilidade de Custos na Construção Civil

Para a atividade imobiliária a contabilização dos custos contempla, além do controle gerencial e a formação dos tributos, uma identificação razoável dos estoques e controle contábil das unidades em construção e de unidades já concluídas. Dessa forma, os administradores conseguem embasar elementos que dão sustentação ao preço de venda e possuem informações relevantes quanto a tomadas de decisões sobre seus produtos (SCHERRER, 2012).

Conforme Instrução Normativa nº 84 de 1979 (seção III), os custos de imóveis vendidos para atividade de construção civil, compreenderão:

- Custo de aquisição de terrenos e prédios, inclusive os tributos de aquisição e despesas legalizadas;

- Os custos de estudos, planejamento, legalização e execução dos projetos de desmembramento, loteamento, incorporação, construção e quaisquer obras ou melhorias.

Os custos citados anteriormente são esclarecidos no 1º parágrafo (§) do 13º artigo do Decreto-Lei nº 1.598 de 26/12/1977, sendo o custo de produção dos bens ou serviços vendidos, obrigatoriamente contempla:

- O custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;
- O custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- Os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- Os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- Os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Assim, conforme Instrução Normativa nº 84 de 1979, os custos acima listados devem ter ligação direta com a obra elaborada que compõe o estoque da entidade de construção civil. E suas respectivas despesas com vendas, financeiras e administrativas não deverão ser alocadas juntamente com os custos na execução da obra, sendo registradas como despesas.

Relativamente aos terrenos, haverá a contabilização de todos os gastos relativos à sua aquisição e demais despesas para sua legalização como parte integrante de seu valor contábil. Caso os terrenos contabilizados nos Estoques para revenda, posteriormente sejam utilizados para construção e incorporação de unidades imobiliárias, os mesmos deverão ter seus custos transferidos para a conta de Estoque de Imóveis em Construção, de acordo com a unidade imobiliária a que os terrenos se referem e terão suas unidades construídas (SCHERRER, 2012).

2.3.1 Subdivisão dos Custos dentro da atividade de construção civil

Os custos dentro da atividade de construção civil se dividem em pagos e incorridos, contratados e orçados.

2.3.1.1 Custos Pagos e Incorridos

Sob o aspecto tributário, conforme IN 84 de 1979, a empresa poderá contabilizar os custos contratados e orçados, além dos custos pagos e incorridos.

São considerados como custos pagos e incorridos, aqueles que são identificados de forma clara e absoluta as quais imóveis se referem. Assim, são de fácil alocação as unidades imobiliárias, conforme referenciado na Instrução Normativa nº 84 de 1979.

Ainda seguindo o que se identifica na Instrução Normativa nº 84 de 1979, todos os custos incorridos durante a execução da obra, serão debitados no grupo de Estoque dentro do Ativo Circulante. Porém, dentro do grupo de Estoque haverá uma subdivisão com cada empreendimento e, dentro de cada empreendimento haverá contas que caracterizem cada custo. Segue demonstrativo abaixo:

Ativo

Ativo Circulante

Estoques

Obra em elaboração nº 1

Materiais aplicados

Tijolos

Assim, os custos incorridos durante execução da obra são alocados no grupo de ativos e conforme suas vendas vão ocorrendo, devem ser alocados proporcionalmente ao custo de produtos vendidos na Demonstração de Resultado de Exercício.

Exemplo sugerido por Scherrer (2012), para alocação de custos pagos e incorridos:

- a) Aquisição de bem sem a destinação específica, a qual não pode ser definida a alocação:

DÉBITO = Estoque de Materiais para Construção

CRÉDITO = Fornecedores ou Caixa ou Banco

- b) Aplicação do material em algum empreendimento imobiliário (construção propriamente dita):

DÉBITO = Estoque de Imóveis em Construção

CRÉDITO = Estoque de Materiais para Construção

A contabilização dos custos deve ocorrer de acordo com o percentual de conclusão da obra quando ocorrer apuração de receita. Para isso, a construtora terá que adotar um critério tomando como base a área total construída ou que será construída.

2.3.1.2 Custos Contratados

Os custos contratados são adicionais aos custos pagos ou incorridos, por se tratarem de custos complementares aos imóveis já vendidos. Desse modo, tais custos deverão ser alocados de forma proporcional as unidades vendidas. Scherrer (2012) propõem um exemplo de lançamento contábil sobre tais custos:

DÉBITO = Estoque de Imóveis em Construção (Ativo Circulante)

CRÉDITO = Empreiteiros a pagar (Passivo Circulante)

2.3.1.3 Custos Orçados

Os custos orçados resultam de um cronograma por parte da engenharia sobre os custos que irão compor as unidades imobiliárias em construção. Tal cronograma terá como base os custos usuais para aquele tipo de empreendimento imobiliário e será elaborado com base nos preços correntes no mercado na data em que a empresa optar por sua adoção, tendo como base uma previsão monetária até a conclusão do empreendimento. Tal orçamento pode ser elaborado durante a construção e terá informações financeiras relevantes (IN 84 de 1979). De forma sucinta, Scherrer (2012) demonstra como tal orçamento pode ocorrer:

Custo total previsto do empreendimento: R\$ 2.100.000,00

(-) Custos incorridos até a data da opção pelo custo orçado: R\$ 800.000,00

(=) Custo orçado para a conclusão das obras: R\$ 1.300.000,00

Dessa forma, cada unidade corresponderá uma fração do custo orçado, sendo que a cada venda, de acordo com os custos pagos ou incorridos serão feitas as apropriações de acordo com o percentual da obra completada de acordo com a fração de custo da unidade vendida.

Conforme artigo número 28 do Decreto Lei 1598:

[...] se a venda for contratada antes de completado o empreendimento, o contribuinte poderá computar no custo do imóvel vendido, além dos custos pagos, incorridos ou contratados, os orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos que estiver contratualmente obrigado a realizar.

§ 1º - O custo orçado será baseado nos custos usuais no tipo de empreendimento imobiliário.

§ 2º - Se a execução das obras ou melhoramentos a que se obrigou o contribuinte se estender além do período-base da venda e o custo efetivamente realizado for inferior, em mais de 15%, ao custo orçado computado na determinação do lucro bruto, o contribuinte ficará obrigado a pagar correção monetária e juros de mora sobre o valor do imposto postergado pela dedução de custo orçado excedente do realizado.

§ 3º - A correção e os juros de mora de que trata o § 2º deverão ser pagos juntamente com o imposto anual incidente no período-base em que tiver terminado a execução das obras ou melhoramentos.

2.4 Contribuinte

É enquadrado como contribuinte da atividade de construção civil, conforme a Instrução Normativa nº 84 de 1979, aquele que construir imóveis e empreendimentos destinados à venda, com obtenção de lucro. Também pode ser considerado como contribuinte, aquele que adquiere terrenos e imóveis, dos quais o destino seja a venda com aferição de lucro.

2.5 Venda na Construção Civil

A contabilidade imobiliária contempla diversas formas de comercialização e cada um deles pode influenciar de forma diferente o resultado. Assim a contabilidade além de atender ao fisco deve atender aqueles que possuem ligação direta com a empresa e os quais são os maiores interessados na mesma, os gestores (SCHERRER, 2012).

Conforme Instrução Normativa nº 84 de 1979, considera-se efetivada a venda de uma unidade imobiliária quando contratada a operação de compra e venda, ainda que mediante instrumento de promessa de compra e venda ou qualquer outro documento representativo de compromisso. No instrumento de promessa de compra e venda haverá a denominação de “promitente comprador” para o cliente e de “promitente vendedor” para a entidade vendedora, sendo que tais nomenclaturas deverão ser respeitadas no registro contábil (SCHERRER, 2012).

A Instrução Normativa nº 84 de 1979 atende ao fisco no que tange a apuração de resultado, porém a contabilização, após a Lei 11.638 de 2007 através dos Pronunciamentos Contábeis, acontece por meio da percentagem de conclusão da obra. Assim, os devidos ajustes ocorrem através do LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real).

O ingresso bruto de benefícios econômicos resultantes da atividade fim da entidade, o qual resulta em aumento do patrimônio líquido da entidade, é considerado como *receita*, segundo o Pronunciamento Técnico CPC 30 - Receitas. Assim, será divulgado como receita

na demonstração de resultado, apenas os ingressos econômicos provenientes da atividade econômica da entidade.

Conforme Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas - item 20, quando uma transação puder ser estimada e concluída com confiabilidade, a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base o estágio de execução e conclusão (*stage of completion*) da transação.

“O reconhecimento da receita com referência ao estágio de execução de uma transação é usualmente denominado como sendo o método da percentagem completada. Por este método, a receita é reconhecida nos períodos contábeis em que os serviços são prestados” - Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas - item 21. Essa forma de reconhecimento proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e desempenho dos serviços prestados. O Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção prevê o mesmo tratamento para as receitas.

Conforme Pronunciamento Técnico CPC 17 - Contratos de Construção, quando um contrato de construção puder ser estimado com confiança, as receitas e custos associados ao contrato deverão ser alocados, respectivamente em suas contas contábeis, tomando como referência o estágio de execução da obra (*stage of completion*). A conclusão do contrato de construção pode ser estimada com confiabilidade, conforme Pronunciamento Técnico CPC 17 - Contratos de Construção - item 23, quando:

- O valor da receita do contrato puder ser mensurado com confiabilidade;
- For provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade;
- Tanto os custos para concluir o contrato quanto o estágio de execução (*stage of completion*) da atividade contratual puderem ser mensurados com confiabilidade, ao término do período de reporte;
- Os custos atribuíveis ao contrato puderem ser claramente identificados e mensurados com confiabilidade de forma tal que os custos atuais incorridos possam ser comparados com estimativas anteriores.

2.5.1 Venda à vista de unidade concluída

No caso de venda à vista de uma unidade concluída, apura-se a receita bruta no resultado do exercício social, quando se efetivar a transação (IN 84 de 1979).

Exemplificação utilizando valores e dados hipotéticos referenciando o procedimento contábil considerando os lançamentos relativos aos estoques, à apuração da venda e da receita, no caso de venda à vista de imóvel concluído (SCHERRER, 2012, p. 12, 13 e 14).

Dados financeiros:

Aquisição do terreno: R\$ 165.000,00

Despesas de legalização do empreendimento: R\$ 35.000,00

Custos incorridos na construção: R\$ 800.000,00

(=) Total dos Custos: R\$ 1.000.000,00

Contabilização dos dados financeiros:

DÉBITO = Estoque de imóveis em construção - Empreendimento Luca Pacioli (pela aquisição do terreno): 165.000,00

DÉBITO = Estoque de imóveis em construção - Empreendimento Luca Pacioli (pela despesa de legalização do empreendimento): 35.000,00

DÉBITO = Estoque de imóveis em construção - Empreendimento Luca Pacioli (pelos custos incorridos da obra): 800.000,00

CRÉDITO = Caixa ou Banco

Transferência dos custos para a conta de imóveis concluídos:

DÉBITO = Estoque de imóveis concluídos – Empreendimento Luca Pacioli: 1.000.000,00

CRÉDITO = Estoque de imóveis em construção – Empreendimento Luca Pacioli (pela transferência dos custos incorridos na construção): 1.000.000,00

Venda de um apartamento pelo valor de R\$ 40.000,00, sendo que no total do empreendimento são 50 apartamentos idênticos, com mesmo tamanho e metragem, ou seja, com mesma porcentagem de custo cada um. Assim sendo, o valor do custo unitário de cada apartamento seria: total de custos incorridos: R\$ 1.000.000,00 dividido por 50 apartamentos resulta em R\$ 20.000,00 de custo por apartamento.

Lançamento da venda:

DÉBITO = Caixa ou Banco: 40.000,00

CRÉDITO = Receita de venda de imóveis (pela venda): 40.000,00

Lançamento do custo sobre a venda:

DÉBITO = Custo das unidades vendidas: 20.000,00

CRÉDITO = Estoque de imóveis concluídos – Luca Pacioli (pelo reconhecimento dos custos na venda): 20.000,00

2.5.2 Venda à vista de unidade não concluída

Quando ocorrer a venda á vista, de unidade não concluída, conforme preceitos da Instrução Normativa nº 84 de 1979, primeiramente apura-se os custos da unidade vendida, de forma proporcional, ou seja, como a obra está em conclusão, têm-se os custos totais até o momento da venda, então se apura o custo do metro quadrado (m²), resultando assim nos custos obtidos com a unidade vendida até o presente momento.

Uma vez se conhecendo o custo da unidade vendida, o lucro bruto deverá ser apurado e, ambos, tanto o lucro quanto seu custo reconhecido no exercício social que a transação ocorrer.

Nos exercícios seguintes, como a venda se deu antes da conclusão da obra, mensalmente seus custos deverão apurados de forma proporcional a unidade vendida e deverão ser computados no custo de produto vendido no balanço societário (IN nº 84 de 1979).

Exemplo da apuração e contabilização de venda à vista de unidade não concluída (SCHERER, 2012):

Construção de um empreendimento com 50 apartamentos, sendo que até o presente momento já foram gastos com a aquisição do terreno, com mão de obra e com materiais o valor de R\$ 500.000,00. Porém o total de custo orçado para a execução da obra é de R\$ 1.000.000,00. Então ocorreu a venda de um apartamento por R\$ 75.000,00.

- a) Registro contábil pela venda da unidade:

DÉBITO = Caixa ou banco: 75.000,00

CRÉDITO = Receita de venda de imóveis: 37.500,00

CRÉDITO = Adiantamento de cliente: 37.500,00

- b) Pelo reconhecimento dos custos (incorridos) da unidade vendida:

DÉBITO = Custo das unidades imobiliárias vendidas: 10.000,00

CRÉDITO = Estoque de Imóveis Concluídos: 10.000,00

O item “a” se refere à apropriação da receita de acordo com o percentual de conclusão da obra. Tal percentual é calculado de acordo com o orçamento total de custos que é de R\$ 1.000.000,00, e como até o presente momento os custos compreendem o valor de R\$ 500.000,00, tal valor representa o percentual de 50%. E o item “b” se refere ao cálculo dos custos incorridos na obra até o momento da venda da unidade. Assim temos: R\$ 500.000,00 de custos incorridos divididos por 50 unidades, o que resulta em R\$ 10.000,00 de custos para cada unidade, o que demonstra 50% do total de custos para cada unidade, pois R\$ 1.000.000,00 apropriado pelo número de unidades imobiliárias representam R\$ 20.000,00 de custos totais por unidade.

Porém, a cada mês que passar, terão que ser apurados os custos incorridos de todas as unidades concluídas de forma proporcional e os mesmos terão que ser contabilizados debitando a conta de custo das unidades imobiliárias vendidas e creditando a conta de estoque de imóveis concluídos (SCHERRER, 2012). Assim, a receita recebida também deverá ser apropriada de acordo com o percentual de obra completada.

2.6 Resultado das vendas á prazo de unidade concluída ou não concluída

Conforme Instrução Normativa nº 84 de 1979, poderá ser computado como lucro bruto em cada exercício social a receita de venda recebida em cada exercício, ou seja, a tributação ocorre pelo regime de caixa. Dessa forma, em cada exercício social deverá ser computado, respectivo à receita auferida, os custos dos imóveis vendidos.

Nas vendas de unidades não concluídas, será computada proporcionalmente a parcela da venda recebida, seus custos na apuração do resultado do exercício. Assim, sempre que for recebida uma parcela da venda, deverão ser apurados os custos da unidade vendida em conformidade com os custos totais incorridos da obra até o momento (IN 84 de 1979).

Em se tratando de vendas a prazo, a Lei 12.973 de 2012 traz em seu artigo número 29 a tratativa para apuração da receita bruta:

Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do período de apuração da venda, o lucro bruto poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido proporcionalmente à receita de venda recebida, observadas as seguintes normas:

II - por ocasião da venda será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda e, em cada período, será computada, na determinação do lucro real, parte do lucro bruto proporcional à receita recebida no mesmo período;

III - a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda, deverá ser reajustada sempre que for alterado o valor do orçamento, em decorrência de modificações no projeto ou nas especificações do empreendimento, e apurada diferença entre custo orçado e efetivo, devendo ser computada na determinação do lucro real, do período de apuração desse reajustamento, a diferença de custo correspondente à parte da receita de venda já recebida.

Os custos respectivos à unidade vendida serão transferidos da conta de obra em andamento, dentro do grupo de Estoques, no Ativo Circulante, para a conta de custos de imóveis vendidos no grupo de Resultado. Os custos são calculados de forma proporcional a receita auferida no exercício de acordo com a porcentagem total da obra. O critério de proporcionalidade deve ser adotado independentemente da forma de recebimento da receita, para a informação tributária (IN 84 de 1979).

Exemplificação de **venda a prazo de unidade concluída** de um apartamento com preço de venda de R\$ 40.000,00, sendo cada parcela de R\$ 10.000,00 com um custo unitário

de R\$ 20.000,00, de forma que as parcelas foram recebidas no mesmo exercício da venda, conforme Scherrer (2012, p. 15):

Lançamento da venda e dos custos por regime de competência:

DÉBITO = Promitente comprador de imóvel – cliente A: 40.000,00

CRÉDITO = Receita Bruta de venda de Imóveis: 40.000,00

DÉBITO = Custo de Unidade Imobiliária Vendida: 20.000,00

CRÉDITO = Estoque de imóveis concluídos – Luca Pacioli (pelo registro do custo proporcional a receita, pelo regime de competência): 20.000,00

Registro das parcelas recebidas e tributadas e dos custos respectivos:

DÉBITO = Caixa ou Banco (sendo R\$ 10.000,00 o valor da parcela): 10.000,00

CRÉDITO = Promitente comprador de imóvel – cliente A (pelo reconhecimento do recebimento da parcela): 10.000,00

Utilizando o mesmo exemplo de venda a cima, porém com o recebimento das parcelas em exercícios futuros e utilizando o regime de caixa, se dá os seguintes lançamentos contábeis:

Lançamento da venda e dos custos:

DÉBITO = Promitente comprador de imóvel – cliente A: 40.000,00

CRÉDITO = Receita de unidade imobiliária vendida a apropriar (pelo registro da receita, conforme regime de competência): 40.000,00

DÉBITO = Custos de unidade imobiliária vendida a apropriar: 20.000,00

CRÉDITO = Estoque de imóveis concluídos – Luca Pacioli (pelo registro do custo proporcional a receita, pelo regime de competência): 20.000,00

DÉBITO = Receita de unidade imobiliária vendida a apropriar: 10.000,00

CRÉDITO = Receita de venda de imóveis (pelo registro do valor a ser tributado pelo regime de caixa): 10.000,00

DÉBITO = Custo das unidades vendidas: 5.000,00

CRÉDITO = Custos de unidade imobiliária vendida a apropriar (pela apropriação do custo de forma proporcional a receita recebida): 5.000,00

Exemplificação de **venda a prazo de unidade não concluída** conforme Scherrer (2012):

Determinada incorporadora está construindo um empreendimento com 50 apartamentos (unidades imobiliárias) e em 10-11-X1 vendeu uma unidade a prazo pelo montante de R\$ 80.000,00 com sinal de R\$ 20.000,00 e o restante dividido em 30 (trinta) parcelas mensais e iguais de R\$ 2.000,00; até esse momento, os custos incorridos somam R\$ 800.000,00 para com o empreendimento, mas o custo total orçado é de R\$ 1.600.000,00. E as unidades imobiliárias são iguais em tamanho e forma.

a) Contabilização da venda:

DÉBITO = Cliente A – Ativo circulante: 20.000,00

DÉBITO = Caixa ou Banco: 20.000,00

CRÉDITO = Receita de venda de imóveis: 40.000,00

b) Contabilização dos custos incorridos até o momento da venda:

DÉBITO = Custos de unidades imobiliárias vendidas: 16.000,00

CRÉDITO = Estoque de imóveis em construção: 16.000,00

O valor do lançamento “b” refere-se à proporcionalidade dos custos já incorridos de acordo com o percentual de conclusão da obra que é calculado com base no custo orçado, que nesse caso representa R\$ 1.600.000,00 e até o momento da venda os custos já incorridos eram de R\$ 800.000,00, o que concebe a 50% de conclusão da obra. Dessa forma, independentemente do valor recebido, é necessário apurar a receita de acordo com o percentual de conclusão da obra, assim, como o total da venda é de R\$ 80.000,00, precisa-se apurar 50% do valor da venda como receita.

No lançamento “a” há movimentação de contas patrimoniais e de resultado, com intuito de apuração de lucro ou prejuízo contábil do período (SCHERRER, 2012).

Seguindo o exemplo citado a cima, demonstrado será o recebimento da primeira parcela de R\$ 2.000,00:

a) Pelo reconhecimento da parcela recebida:

DÉBITO = Caixa ou banco: 2.000,00

CRÉDITO = Cliente A – Ativo circulante: 2.000,00

Por conseguinte, a cada custo incorrido à obra em construção com unidades vendidas, deverão ocorrer os lançamentos de apropriação de custos conforme percentual de conclusão da obra. Por isso, para dar sequência ao lançamento “a” a cima, suponhamos que no mês de recebimento da parcela de R\$ 2.000,00 incorreram a obra mais 5% do total do custo orçado, que seriam R\$ 80.000,00. Desta forma, mais 5% do total da venda necessitam ser alocados como receita ($R\$ 80.000,00 * 5\% = R\$ 4.000,00$) e os custos na mesma lógica, da seguinte forma:

Receita:

DÉBITO = Cliente A – Ativo circulante: 4.000,00

CRÉDITO = Receita de venda de imóveis: 4.000,00

Custos:

DÉBITO = Custos de unidades imobiliárias vendidas: 1.600,00

CRÉDITO = Estoque de imóveis em construção: 1.600,00

2.7 Contabilização das vendas através do POC – Percentual de percentagem completada

O método de apuração de receitas e custos com base no estágio de execução (*stage of completion*) do contrato, no caso de construção civil, da obra em elaboração, é usualmente denominado como método da percentagem completada - Pronunciamento Técnico CPC 17 - Contratos de Construção - item 25. Por esse método, a receita contratual é confrontada com os custos contratuais incorridos à medida que o estágio de execução da obra é alcançado, fato que resulta na divulgação de receitas, despesas e lucro que podem ser atribuídos à proporção

do trabalho realizado. Esse método proporciona informação útil sobre a execução da atividade e do desempenho contratuais, ao longo do período – Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção – item 25.

Pelo método de percentagem completada, a receita e os custos referentes à obra em execução, objeto fim de contrato assinado, será reconhecida da Demonstração do Resultado do Exercício na proporção em que a execução da obra se dá. Assim, conforme o trabalho vai ocorrendo, é realizado um comparativo com a estimativa total do trabalho a ser realizado, e, com isso, se chega a um percentual de conclusão da obra até o determinado momento. Esse percentual é utilizado na apuração da receita e dos seus devidos custos das unidades vendidas em cada exercício social - Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção – item 26.

Conforme Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção – item 30, o estágio de conclusão (*stage of completion*) de um contrato pode ser determinado de várias maneiras, sendo que cabe a entidade definir o método mais confiável de mensurar o trabalho executado, sendo que os métodos podem contemplar:

- A proporção dos custos incorridos com o trabalho executado até a data, *vis-à-vis* os custos totais estimados do contrato;
- Medição do trabalho executado; ou
- Evolução física do trabalho contratado.

Já os pagamentos parcelados e os adiantamentos recebidos dos clientes não refletem, necessariamente, o trabalho executado e não devem servir de parâmetro para mensuração da receita - Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção – item 30.

Em operações de compra e venda de unidades imobiliárias concluídas, as respectivas receitas serão reconhecidas no momento da assinatura do contrato de promessa de compra e venda independentemente do recebimento do valor contrato (CHAVES, 2014). Isso se deve porque a unidade imobiliária já está concluída, ou seja, se atingiu 100% do percentual da obra completada.

Segue exemplo de contabilização de uma venda de unidade concluída, conforme sugestão de Chaves (2014): “A venda de um apartamento por R\$ 500.000,00, sendo uma entrada de R\$ 50.000,00 e saldo a ser pago em de 60 parcelas iguais”.

Lançamento da venda:

DÉBITO = Cliente

CRÉDITO = Receita de unidades vendidas: R\$ 500.000,00

Lançamento do recebimento da entrada:

DÉBITO = Banco conta movimento ou Caixa

CRÉDITO = Cliente: R\$ 50.000,00

Assim como a receita deve ser reconhecida conforme percentual de conclusão da obra, seus respectivos custos deverão receber o mesmo tratamento. Então no momento em que se reconhece a receita, se tem o reconhecimento dos custos, que no caso de venda de unidade concluída, será no ato da assinatura do contrato. Mas tais ajustes ocorrem no LALUR (Livro de Ajuste do Lucro Real), pois a tributação é baseada na IN 84 de 1979, na medida em que ocorrer o recebimento das parcelas.

Em relação a vendas de unidades imobiliárias em construção e de vendas antecipadas, ou seja, quando a venda ocorre quando o empreendimento ainda está em projeção, ou seja, a “venda na planta”, as receitas serão reconhecidas de acordo com a fase da obra, ou seja, na proporção realizada. Dessa forma, os recebimentos que antecedem a finalização do empreendimento devem ser reconhecidos de acordo com a execução da obra, e os recebimentos devem ser lançados como adiantamentos de clientes, no passivo circulante. Em “vendas na planta” os recebimentos serão computados como adiantamentos e serão contabilizados como receita de acordo com a percentagem de conclusão da obra, mês a mês (CHAVES, 2014).

Exemplo de lançamento contábil de venda de unidade não concluída, conforme Chaves (2014):

“A venda de um apartamento por R\$ 500.000,00, sendo uma entrada de R\$ 50.000,00 e saldo remanescente parcelado em 60 parcelas. Porém, até a data da operação de compra e venda apenas 5% da obra havia sido realizada”.

Quadro 1 – Quadro de receita realizada.

Quadro 1 – Quadro de receita realizada.

| |
|--|
| A - Valor da operação: R\$ 500.000,00 |
| B - Percentual da obra concluída: 5% |
| C - Receita realizada (A x B): R\$ 25.000,00 |
| Valor recebido: R\$ 50.000,00 |
| Adiantamento (D – C): R\$ 25.000,00 |

Fonte: Chaves (2014, p. 106).

Lançamento do valor da venda, sendo que será reconhecido como receita apenas o percentual de obra completada de 5%, correspondendo a R\$ 25.000,00:

DÉBITO = Caixa ou Banco: R\$ 50.000,00

DÉBITO = Cliente A: R\$ 450.000,00

CRÉDITO = Receita de unidades vendidas: R\$ 25.000,00

CRÉDITO = Adiantamento de Clientes: R\$ 475.000,00

O método da percentagem completada deve ser aplicado em base cumulativa, em cada período contábil, conforme descrito no item 38 do Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção. Assim, os efeitos de mudança na estimativa da receita e dos custos do contrato, ou os efeitos de mudança de estimativa na conclusão de um contrato, devem ser contabilizados como uma mudança de estimativa contábil. As estimativas alteradas devem ser usadas na determinação do montante de receitas e despesas reconhecido na demonstração do resultado, no período em que a mudança for feita e em períodos subsequentes – Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção – item 38.

As estimativas feitas pelas entidades podem muitas vezes sofrer modificações devido às incertezas inerentes às atividades empresariais, por isso, muitos itens nas demonstrações contábeis não podem ser mensurados com precisão, podendo apenas ser estimados, segundo Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro – item 32. Assim, a estimativa envolve julgamentos baseados na última informação disponível e confiável. O uso de estimativas razoáveis é parte essencial da elaboração de

demonstrações contábeis e não reduz sua confiabilidade - Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro – item 33.

Quando uma estimativa precisar ser alterada, pelo fato de modificar contas do ativo, do passivo e do resultado, ela deve ser reconhecida pelo ajuste no correspondente item do ativo, do passivo ou do patrimônio líquido no período da mudança - Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro – item 37.

A divulgação das informações contábeis deve contemplar, conforme Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção – item 39:

- O montante da receita do contrato reconhecido como receita do período;
- Os métodos usados para determinar a receita do contrato reconhecida no período; e
- Os métodos usados para determinar o estágio de execução (*stage of completion*) dos contratos em curso.

Para os contratos em andamento, ao término de período de reporte, as entidades devem divulgar – Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção – item 40:

- O montante agregado de custos incorridos e os lucros reconhecidos (menos as perdas reconhecidas) até a data;
- O montante de adiantamentos recebidos; e
- O montante de retenções.

Desse modo, é sugerido que a entidade deve apresentar em suas demonstrações contábeis, segundo Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção – item 42, como ativo, o valor bruto devido pelo contratante (cliente) e como passivo, o valor bruto devido ao contratante (cliente), relativo a valores recebidos por conta de trabalhos do contrato ainda por executar.

2.8 Unidade Imobiliária

Através da Instrução Normativa nº 84 de 1979, entende-se como unidade imobiliária:

- Terreno adquirido para venda, com ou sem construção;
- Cada lote oriundo de desmembramento de terreno;
- Cada terreno decorrente de loteamento;
- Cada unidade distinta resultante da incorporação imobiliária;
- O prédio (empreendimento) construído para venda como unidade isolada ou autônoma.

2.9 Estoques na Construção Civil

Conforme a Instrução Normativa nº 84 de 1979, o contribuinte deverá manter registro permanente de estoque, para determinar o custo de imóveis vendidos, sendo que se entende por estoque toda unidade construída e vendida individualmente.

A divisão de Estoque de Imóveis em Construção deverá receber todos os custos ligados a construção dos empreendimentos imobiliários a qual a entidade está a construir, de acordo com o regime de competência (SCHERRER, 2012).

A Instrução Normativa nº84 sofreu retificações através da Instrução Normativa nº 23 de 1983, a qual estabelece que o registro de estoque seja escriturado com base nos lançamentos contábeis de custos pagos ou incorridos, e que a baixa dos estoques deva ocorrer com a escrita comercial.

Após a conclusão física e legal do empreendimento, isto é, quando todos os gastos de construção incorreram, e com a concessão do alvará “habita-se”, haverá a contabilização do total da conta de Estoque de Imóveis em Construção para a conta de Estoque de Imóveis Concluídos. Assim o total de tais custos deverá ser apropriado a cada unidade do empreendimento concluído por meio de forma de rateio, a qual poderá ser pela divisão dos metros quadrados ou então por critério que melhor promova a visão gestora do empreendimento (SCHERRER, 2012).

Conforme subitem n° 3.9 da Instrução Normativa n° 23 de 1983, no caso de empreendimento que compreenda duas ou mais unidades a serem vendidas separadamente, o registro de estoque deverá discriminar, ao menos por ocasião do balanço, o custo de cada unidade distinta, considerando-se atendida esta exigência se a discriminação constar no livro de registro de inventário.

Segue quadro com exemplo de um plano de contas do grupo de Estoques no Ativo Circulante de uma empresa que exerce atividade imobiliária:

Quadro 1 – Ativo circulante

| |
|--|
| ATIVO CIRCULANTE |
| 1.1.2 – Créditos |
| 1.1.2.01 – Valores Recebíveis |
| 1.1.2.02 – <i>Estoque de Imóveis Concluídos</i> |
| 1.1.2.02.0001 – Empreendimento Luca Pacioli |
| 1.1.2.02.0002 – Empreendimento Leonardo Fibonacci |
| 1.1.2.03 – <i>Estoque de Imóveis em Construção</i> |
| 1.1.2.03.0001 – Empreendimento Luca Pacioli |
| 1.1.2.03.0002 – Empreendimento Leonardo Fibonacci |
| 1.1.2.04 – <i>Terrenos em Estoque a Comercializar</i> |
| 1.1.2.04.0001 – Rua dos Almoxarifes, 101 |
| 1.1.2.05 – <i>Estoque de Materiais para Construção</i> |

Fonte: adaptado pela pesquisadora (SCHERRER, 2012).

2.10 Registro de Inventário na Construção Civil

No final de cada exercício contábil, deverá ser divulgado no balanço, o livro de inventário, que, conforme Instrução Normativa n° 84 de 1979, deverá conter:

- Os imóveis adquiridos para venda;

- Os terrenos oriundos de desmembramento ou loteamento;
- As edificações resultantes de incorporação imobiliária, por conjunto de unidades autônomas com idêntica área de construção e o mesmo padrão de acabamento, enquanto se referirem ao mesmo empreendimento; ou, então, unidade por unidade, como preferir o contribuinte;
- Os prédios construídos para venda e respectivos terrenos, prédio por prédio.

2.11 Permutas

Além das vendas de unidades imobiliárias é comum no mercado de construção civil a permuta de imóveis. O caso mais comum é a permuta de terreno por unidades imobiliárias que serão construídas no mesmo.

Em operações de permuta na atividade de construção civil, conforme artigo 27 da Lei 12.973, haverá o seguinte tratamento: “Na hipótese de operações de permuta envolvendo unidades imobiliárias, a parcela do lucro bruto decorrente da avaliação a valor justo das unidades permutadas será computada na determinação do lucro real pelas pessoas jurídicas permutantes, quando o imóvel recebido em permuta for alienado, inclusive como parte integrante do custo de outras unidades imobiliárias ou realizado a qualquer título, ou quando, a qualquer tempo, for classificada no ativo não circulante investimentos ou imobilizado”.

2.12 Plano de Contas

Com a adoção de um plano de contas contábil eficaz, o gerenciamento dos custos e receitas na atividade imobiliária tornar-se-á eficiente. Com isso, as tomadas de decisões e análises gerenciais terão amplo suporte na contabilidade, porém, para tal afirmativa ser verdadeira, o plano de contas deve estar em consonância com o sistema de controle interno (Scherrer; 2012). Consoante a esta afirmativa está Pantaleão et al. (1998, p. 19):

Um plano de contas cuidadosamente elaborado tem em vista as características e peculiaridades da empresa, passa a ser ferramenta indispensável ao atendimento destes objetivos. Deve ele, todavia, estar precedido pela implantação de um eficiente sistema de controle interno que venha a dar consistência aos elementos que virão integrar as peças contábeis.

No item Anexos deste trabalho, segue um exemplo de plano de contas adaptado a uma empresa de construção civil.

2.13 Aspectos tributários

A base legislativa que orienta a tributação das empresas de atividade de construção civil é a Lei 12.973 de 2012. Dessa forma, a mesma descreve como receita bruta:

- I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II – o preço da prestação de serviços em geral;
- III – o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendida nos incisos I a III (Art. 12 – Lei 12.973 de 2012).

A receita líquida, sugerida pela Lei 12.973 de 2012, será a receita bruta diminuída de:

- I – devoluções e vendas canceladas;
- II – descontos concedidos incondicionalmente;
- III – tributos sobre ela incidentes; e
- IV – valores decorrentes do ajuste a valor presente de operações vinculadas à receita bruta. (Art. 12 - § 1º – Lei 12.973 de 2012).

O ajuste a valor presente seria a correção de julgamentos acerca de eventos passados já registrados na contabilidade, trazendo melhorias na forma pela qual eventos presentes são reconhecidos, de forma a ajustar valores presentes deixando a contabilização de elementos patrimoniais mais coerentes, conforme Pronunciamento Técnico CPC 12 – Ajuste a Valor Presente – item 2.

Os impostos e contribuições pertinentes sobre o faturamento da atividade de construção civil compreende o PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, além do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa

jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, sendo que o total das receitas compreende a receita bruta e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente, conforme apresentando na Lei 12.973, capítulo II, artigo 54 e 55.

Sobre a receita bruta auferida irá incidir a alíquota de 1,65% para a contribuição para o PIS/Pasep e de 7,6% para o COFINS, conforme § 10 da Lei 9.718 de 1998, para empresas que seguem a apuração não cumulativa, o Lucro Real.

Já para a incidência cumulativa, o Lucro Presumido, incidirá sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, as alíquotas de 0,65% para o PIS/Pasep e de 3% para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

Conforme Lei nº 9.249 de 26/12/1995, que estabelece os preceitos do Imposto de Renda, onde em seu artigo 3º estabelece que a alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento. Tal alíquota será aplicada sobre a receita bruta auferida mensalmente, porém sua apuração ocorrerá trimestralmente, de acordo com a Lei 9.430 de 1996, em seu artigo 1º, que diz que a partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. Sobre a apuração de 8% sobre a receita bruta auferida, a qual será a base de cálculo para apuração do imposto, haverá a aplicação do percentual de 15% sobre a base de cálculo, assim descrito na Lei 12.973 de 2014.

A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido corresponderá a 12% sobre a receita bruta auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos concedidos, conforme embasamento fiscal na Lei 12.973 de 2014, seção II, artigo 20. Então sobre tal base de cálculo se aplicará o percentual de 9%, obtendo-se assim o valor a ser pago de contribuição de social. Assim como ocorre com o imposto de renda, a contribuição social terá sua apuração e pagamento de forma trimestral.

Conforme artigo 13 da Lei 9.718 de 1998, “a pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido”.

O Lucro Presumido seria a forma simplificada de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social de modo que a receita bruta auferida no ano anterior, da pessoa jurídica, será considerada por meio de regime de competência ou de regime de caixa (Artigo 516 § 2º Decreto nº 3.000 de 1999). De tal modo, aceda artigo 516, inciso V, o imposto devido conforme cálculo com base no lucro presumido será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Estão obrigadas a apurar o lucro real, conforme art. 14 da Lei 9.718/98, as seguintes empresas:

- a) cuja receita total, no ano calendário anterior, seja superior a R\$ 48.000.000,00, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;
- b) cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas;
- c) que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- d) que, no decorrer do ano calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, inclusive mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução do imposto;
- e) cuja atividade seja de “factoring”.

As demais empresas que não se enquadrarem em nenhuma das situações acima previstas podem optar pelo lucro presumido, caso for a melhor alternativa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O método científico é obtido de forma racional através de procedimentos científicos que visam explicar “por que” e “como” os fenômenos ocorrem, assim, evidenciando os fatos correlacionados. É tido por meio de experimentos científicos de forma a comprovar a sua veracidade. Portanto é um conhecimento real (LAKATOS; MARCONI, 2010).

Este trabalho foi elaborado com base no método científico de forma qualitativa subjetiva, o que será abordado neste capítulo de forma a especificar cada um dos conceitos trazidos sobre tais métodos.

3.1 Tipos de pesquisa

Existem três critérios que podem subdividir os tipos de pesquisa, são eles: a caracterização quanto ao modo de abordagem, quanto ao procedimento técnico e quanto ao objetivo geral. Tais tipos serão abordados neste subcapítulo de forma a evidenciar suas particularidades (SANTOS, 2007).

3.2 Caracterização quanto ao modo de abordagem

A pesquisa apresentada é qualitativa, pois analisará a opinião de outros autores com a realidade tributária vigente. A pesquisa qualitativa se caracteriza por ser um meio de exploração e compreensão de significados que os indivíduos atribuem a um problema social ou humano (CRESWELL, 2010). O processo envolve questões e procedimentos coletados de pesquisadores acerca do tema abordado.

Nessa pesquisa foram analisados diversos autores os quais tiveram seus livros publicados tratando do problema de pesquisa abordado de forma a avaliar as questões coerentes com a contabilidade de custos, a contabilidade tributária e a contabilidade da construção civil e atividade imobiliária. Também se utilizou da pesquisa na Legislação atual vigente e em Pronunciamentos Técnicos Contábeis.

3.2.1 Caracterização quanto ao procedimento técnico

O procedimento técnico é a etapa da pesquisa onde a investigação sobre os fatos abordados é mais concreta. As técnicas de procedimento são os meios utilizados para a obtenção dos resultados esperados para a realização da pesquisa. Nesta pesquisa foram utilizadas a técnica da observação não participativa, pois somente foram analisados dados existentes, não buscando novos dados; e a técnica de medida de opinião e atitudes, pois houve a comparação de equivalência de diferentes opiniões (LAKATOS; MARCONI, 2001).

A pesquisa foi caracterizada como bibliográfica, pois sua coleta de dados foi feita através de documentação indireta. A pesquisa bibliográfica proporciona um conhecimento prévio do estágio em que se encontra o assunto, com informações já escritas em livros, jornais, revistas, entre outros (SANTOS; FILHO, 2011).

3.2.2 Caracterização quanto ao objetivo geral

A pesquisa é delimitada como exploratória, pois é um estudo que pode se desenvolver como uma exploração de relações ou comparações entre ideias de modo a explorar os estudos existentes sobre o tema abordado (CRESWELL, 2010).

3.3 População e amostra de pesquisa

Diante da impossibilidade da coleta de dados mundial separa-se uma pequena parcela da população com todas as características da população do universo, de forma a fazer uma amostragem (SANTOS; FILHO, 2011). A pesquisa elaborada irá utilizar como amostragem os dados contábeis de uma empresa do ramo de construção civil situada em Lajeado-RS.

Tal amostragem poderá servir como base para demais empresas que atuam neste ramo da economia no Brasil, devido abordar a legislação tributária vigente.

3.4 Plano de coleta de dados

A coleta de dados inclui o estabelecimento dos limites para o estudo, a coleta de informações por meio de observações e de documentos científicos (CRESWELL, 2010). A coleta de dados foi feita através da observação e análise crítica dos livros coletados para estudo, além da legislação atual vigente e pronunciamentos técnicos.

Também se utilizou das demonstrações contábeis da empresa que serviu como amostra desta pesquisa.

3.5 Tratamento e análise dos dados coletados

O processo de análise dos dados envolve extrair informações necessárias e o sentido dos dados dos textos analisados, depois de coletados, separar os mesmos para análise. Refere-se a um processo permanente envolvendo reflexão sobre os dados. A análise de dados qualitativos é conduzida simultaneamente com a coleta de dados, a realização de interpretações e a realização de relatórios (CRESWELL, 2010).

4 ESTUDO DE CASO

A empresa escolhida para este estudo de caso é uma empresa do ramo da construção civil predial. Localiza-se em Lajeado/RS, no qual o nome não foi autorizado para a divulgação. Os dados para a realização do estudo de caso foram coletados pela pesquisadora com consentimento do proprietário e diretor da empresa. Optou-se em analisar um empreendimento que a construtora deu início a sua elaboração em maio de 2017, porém já tendo efetuado diversas vendas na “planta”. Tais vendas ocorreram no ano de 2016 e início de 2017.

A escolha em analisar tal empreendimento se deu por ventura da observação do típico comportamento do POC (Percentual de Obra Completada). Assim a receita apurada é confrontada com o percentual de custos incorridos que se dá por meio da comparação com o custo total orçado para execução da obra. Isso porque, mesmo as vendas já terem ocorrido de forma á vista, as mesmas permanecem em adiantamento de clientes e são reconhecidas como receita de acordo com o percentual de custos incorridos mensalmente.

4.1 Caracterização da empresa

A empresa em análise iniciou suas atividades em 2009, sendo que possui dois sócios e atua na cidade em que se localiza, Lajeado/RS. Sua principal atuação é a construção civil.

O faturamento da empresa varia de acordo com quantas obras a empresa está executando ou com quantos projetos de execução a mesma se encontra. A mesma atua na construção civil predial, ou seja, apenas empreendimentos residências e comerciais. Uma característica da empresa é a venda de unidades imobiliária ainda na “planta”, ou seja, mesmo antes da conclusão da obra, a empresa já tem diversas unidades vendidas.

De acordo com o Contador da Empresa, a forma de tributação em que a mesma se enquadra é o lucro presumido, tendo sua receita auferida a partir da emissão de contratos imobiliários.

4.2 Análise das receitas e dos custos pelo POC (porcentagem de obra completada)

Pelo método do POC (Percentual de Obra Completada) as vendas de unidades em construção terão suas receitas reconhecidas de acordo com o percentual de obra completada.

O Percentual de Obra Completada é apurado tomando por base a relação percentual entre o custo pago ou incorrido e o orçamento. Para apurar o valor da receita, aplica-se tal percentual sobre o valor do preço de venda.

No presente estudo, o custo pago ou custo incorrido corresponde o valor gasto com a aquisição de dois terrenos, bem como dos materiais aplicados, dos serviços de terceiros, da mão de obra aplicada, do valor do projeto e dos custos com energia elétrica e água.

A tabela a seguir apresenta o valor de vendas de unidades na planta, cujo primeiro lançamento ocorreu em março de 2016. Nesta data a empresa não havia iniciado a execução da obra, tendo apenas o projeto de construção aprovado.

Tabela 1 – Relação das vendas na planta.

| Mês de realização da venda: | | Valor da venda: |
|-----------------------------|------------------|---------------------|
| 24/03/2016 | Cliente A | 498.000,00 |
| 05/07/2016 | Cliente B | 400.000,00 |
| 26/08/2016 | Cliente C | 2.800.000,00 |
| Total de vendas: | | 3.698.000,00 |

Fonte: a autora com base nas informações da empresa.

A seguir o levantamento dos custos pagos ou incorridos, no qual teve como gasto inicial a compra do primeiro terreno e pagamento do projeto arquitetônico, em abril de 2016, totalizando em R\$ 980.000,00. Considerando que o orçamento para execução do empreendimento é de R\$ 7.000.000,00 e o custo pago incorrido nesta data é de R\$ 980.000,00, o POC corresponde a 14,00%.

Na próxima tabela também será analisado o resultado bruto sobre as vendas de imóveis. Sendo que a primeira venda na planta se deu em março de 2016 e os primeiros custos pagos ou incorridos ocorreram em abril de 2016. Durante o terceiro trimestre, ocorreram as demais vendas de 2016 que, no seu acumulado, representam 31,88% dos imóveis vendidos.

Tabela 2 – Custos pagos incorridos e apuração do POC.

| Período: | Custos pagos ou incorridos | Custo total orçado | POC | Total de imóveis a vender em m²: | Vendas (m²) | Percentual imóveis vendidos |
|---------------------|-----------------------------------|---------------------------|---------------|---|--------------------|------------------------------------|
| 1º Trimestre | 0,00 | | | | 262,57 | 4,40% |
| 2º Trimestre | 980.000,00 | | 14,00% | | 0,00 | 0,00% |
| 3º Trimestre | 500.435,93 | | 7,15% | | 1.640,01 | 27,48% |
| 4º Trimestre | 25.428,21 | | 0,36% | | 0,00 | 0,00% |
| Totais: | 1.480.435,93 | 7.000.000,00 | 21,51% | 5.967,85 | 1.902,58 | 31,88% |

Fonte: a autora com base nas informações da empresa.

A próxima tabela exporá o resultado bruto sobre as vendas. O primeiro registro de receita de venda de imóveis ocorreu no segundo trimestre, no valor de R\$ 69.720,00, de acordo com o percentual de obra completada apurado de 14%. Como neste semestre o percentual de venda de imóveis representava o acumulado de 4,40%, ou seja 262,57 m², apurou-se como custo de venda de imóveis R\$ 43.120,00, o que resulta em um lucro bruto de venda de imóveis de R\$ 26.600,00. Os demais trimestres tiveram como lucro bruto de venda de imóveis, de forma respectiva, os valores de R\$ 283.552,91 e R\$ 5.206,10.

O cálculo do CIV (Custo de Imóveis Vendidos) se deu através do cálculo do custo do metro quadrado (m²), tendo-se por base o custo orçado total da obra, que representa R\$ 7.000.000,00, dividido pela metragem total do empreendimento, que é 5.967,85 metros quadrados. Assim, apurou-se como custo do metro quadrado o valor de R\$ 1.172,95. Considerando que, ao término de 2016, executou 21,51% da obra, então o custo do metro quadrado incorrido até o momento corresponde a R\$ 252,30 de custo pago incorrido por

metro. Considerando que vendeu 31,88% da área total que representa 1.902,58 m², então o CIV ao término de 2016 é de R\$ 480.080,80.

Tabela 3 – Resultado bruto de venda de imóveis

| Período: | Vendas | POC | Receita | Percentual Imóveis Vendidos: | (-) Custo Imóveis Vendidos | (=) Resultado Bruto sobre Vendas |
|---------------------|---------------------|---------------|-------------------|-------------------------------------|-----------------------------------|---|
| 1º Trimestre | 498.000,00 | 0% | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| 2º Trimestre | 0,00 | 14,00% | 69.720,00 | 4,40% | 43.120,00 | 26.600,00 |
| 3º Trimestre | 3.200.000,00 | 7,15% | 712.407,00 | 27,48% | 428.854,09 | 283.552,91 |
| 4º Trimestre | 0,00 | 0,36% | 13.312,80 | 0,00 | 8.106,70 | 5.206,10 |
| Total | 3.698.000,00 | 21,51% | 795.439,80 | 31,88% | 480.080,80 | 315.359,00 |

Fonte: a autora com base nas informações da empresa.

A tabela que segue demonstrará o comportamento do estoque após apuração dos custos de venda de imóveis, que se deu por meio da apuração do percentual dos imóveis vendidos. O total de imóveis a vender, com base na área total do empreendimento é de 5.967,85 m². Assim, no fim do ano, após apuração das vendas que foram de 1.902,58 m², restavam 4.065,27 m² no estoque de imóveis.

Tabela 4 – Estoque de imóveis.

| Período: | Estoque Inicial em m²: | Vendas em m²: | Estoque Final em m²: |
|---------------------|-------------------------------|----------------------|-----------------------------|
| 1º Trimestre | - | 0,00 | - |
| 2º Trimestre | 5.967,85 | 262,57 | 5.705,28 |
| 3º Trimestre | 5.705,28 | 1.640,01 | 4.065,27 |
| 4º Trimestre | 4.065,27 | 0,00 | 4.065,27 |

Fonte: a autora com base nas informações da empresa

Ao final de 2016, o percentual da obra completada era de 21,51%. Da mesma forma, apurou-se como receita o valor de R\$ 795.526,51, que representa o mesmo percentual da obra completada sobre as vendas realizadas até o período. Ao final deste mesmo período, as vendas representavam 31,88% dos imóveis do empreendimento, que corresponde a 1.902,58 m². Tendo por base tal percentual, considerou-se como custo de imóveis vendidos o valor de R\$ 480.080,80, já que os custos pagos ou incorridos ao término de 2016 representavam a soma de R\$ 1.480.435,93. Dessa forma, o lucro bruto sobre a venda de imóveis em 2016 representava R\$ 315.359,00. Assim, a receita se dá por meio do percentual de obra completada e os custos de imóveis vendidos se dão através do percentual de imóveis vendidos até o período.

Tabela 5 – Quadro comparativo.

| | | | |
|---|---------------------|--|---------------------|
| Total de vendas 2016: | 3.698.000,00 | Custos pagos ou incorridos em 2016: | 1.480.435,93 |
| POC | 21,51% | Percentual vendas ocorridas: | 31,88% |
| Receita (21,51% das vendas 2016) | 795.439,80 | Custos imóveis vendidos: | 480.080,80 |
| Resultado Bruto Venda de Imóveis | 315.359,00 | | |

Fonte: a autora com base nas informações da empresa.

Abaixo os lançamentos contábeis ocorridos ao longo de 2016 em relação as vendas, aos custos pagos ou incorridos e a apropriação da receita.

Lançamentos contábeis das vendas realizadas em 2016. Os valores recebidos são creditados na conta adiantamento de clientes no passivo e, ao decorrer da execução da obra, apropria-se a receita debitando tal conta de adiantamento de clientes:

31/03/2016

D – Caixa ou Bancos 498.000,00

C – Adiantamentos de Clientes – Passivo 498.000,00

30/09/2016

D – Caixa ou Bancos 3.200.000,00

C – Adiantamentos de Clientes – Passivo 3.200.000,00

Lançamentos contábeis dos custos pagos ou incorridos com execução da Obra ao longo de 2016:

30/06/2016

D – Estoque de Imóveis 980.000,00

C – Caixa ou Banco ou Fornecedores 980.000,00

30/09/2016

D – Estoque de Imóveis em Construção 500.435,00

C – Caixa ou Banco ou Fornecedores 500.435,00

31/12/2016

D – Estoque de Imóveis em Construção 25.428,21

C – Caixa ou Banco ou Fornecedores 25.428,21

Lançamentos contábeis da apropriação da receita com base no percentual de obra completada a cada trimestre de 2016:

Do registro da receita apurada com base em 14% do percentual de obra completada:
Venda R\$ 498.000,00 * 14% = R\$ 69.720,00:

30/06/2016

D – Adiantamento de Clientes - Passivo 69.720,00

C – Receita de Vendas de Imóveis 69.720,00

Do registro da receita apurada com base no acumulado de 21,15% do percentual de obra completada, que se referem ao percentual do segundo trimestre de 14% mais o percentual de 7,15% do terceiro trimestre: Venda R\$ 3.200.000,00 * 21,15% = R\$ 676.800,00 + Venda R\$ 498.000,00 * 7,15% = R\$ 35.607,00, resultando em R\$ 712.407,00:

30/09/2016

D – Adiantamento de Clientes - Passivo 712.407,00

C – Receita de Vendas de Imóveis 712.407,00

Do registro da receita apurada com base no percentual de obra completada de 0,36%:
Vendas R\$ 3.698.000,00 * 0,36% = R\$ 13.312,80:

31/12/2016

D – Adiantamento de Clientes - Passivo 13.312,80

C – Receita de Vendas de Imóveis 13.312,80

Lançamentos contábeis da apropriação do custo de imóveis vendidos (CIV) ao decorrer dos trimestres de 2016 de acordo com o percentual de vendas realizadas:

Do registro do custo de imóveis vendidos: custos pagos ou incorridos: R\$ 980.000,00

* percentual de imóveis vendidos: 4,40% = R\$ 43.120,00:

30/06/2016

D – Custo de Imóveis Vendidos 43.120,00

C – Estoque de Imóveis em Construção 43.120,00

Do registro do custo de imóveis vendidos: custos pagos ou incorridos: R\$ 500.435,93

* percentual de imóveis vendidos acumulado: 27,48% = R\$ 159.542,73:

30/09/2016

D – Custo de Imóveis Vendidos 159.542,73

C – Estoque de Imóveis em Construção 159.542,73

Do registro do custo de imóveis vendidos: custos pagos ou incorridos: R\$ 25.428,21 *

percentual de imóveis vendidos acumulado: 31,88% = R\$ 8.106,70:

31/12/2016

D – Custo de Imóveis Vendidos 8.106,70

C – Estoque de Imóveis em Construção 8.106,70

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A atividade da construção civil representa uma área econômica muito atrativa no Brasil. Emprega milhares de pessoas e envolve diversos fornecedores. Também atrai investidores que aplicam seus recursos de forma antecipada podendo investir a longo prazo. Tal característica se dá por meio das vendas ocorridas na planta.

A venda na planta é interessante ao construtor devido aos recebimentos antes da conclusão da obra, mas, para atrair os investidores, acaba vendendo tais unidades imobiliárias por um valor a menor do que quando o empreendimento estiver concluído. Assim o negócio se torna atraente ao construtor e ao investidor. Ao construtor por captar recursos e ao investidor por ter um retorno superior ao capital investido ao término do empreendimento.

Para a economia nacional, a construção civil é importante, por ser grande empregadora de mão de obra e consumidora de materiais para construção, além de contratar serviços de terceiros também, envolvendo muitas pessoas e setores econômicos.

A construção civil tem um tratamento contábil específico considerando as particularidades inerente a atividade. Com base na pesquisa bibliográfica foram evidenciados o procedimento para determinação das receitas e dos custos dos imóveis vendidos, com tratamento especial às vendas antecipadas.

Através da pesquisa ficou evidenciado que as vendas na planta geram um grande volume de caixa, porém, em contra partida, como a receita é apurada de acordo com o percentual de obra completada, a receita reconhecida e o resultado bruto de vendas de imóveis, se resume a uma pequena parte dos valores recebidos e constantes no Caixa. Assim, como a tributação se dá por meio das entradas de caixa, os impostos representam grandes valores comparando-os com a receita reconhecida. Tal divergência de valores pode causar espanto e dúvida aos leigos ao assunto, devido à discrepância da receita apurada comparando com os valores recebidos. Com isso, é de suma importância que as construtoras atentem para as normas contábeis aplicáveis a tal setor. Isso porque, tal observância resulta na apuração da receita e dos custos de imóveis vendidos, afetando o resultado da empresa.

Através do percentual da obra completada consegue-se ter a percepção da receita comparando-a com a execução da obra, de modo a analisar se o valor recebido pelo imóvel condiz com a evolução do empreendimento. Os custos também são apurados de acordo com as vendas realizadas, com isso, pondera-se o valor de custo do metro quadrado do empreendimento, tendo a possibilidade de análise da viabilidade do empreendimento.

A pesquisa realizada evidenciou os tratamentos contábeis tomando por base um empreendimento iniciado em abril de 2016, mas com vendas ocorridas em março de 2016. Através da pesquisa ficou evidenciado que 31,88% dos imóveis já estavam vendidos ao término de 2016, quando apenas 21,51% da obra estava completada. Tal fato implica em um controle específico dos estoques e dos custos sobre imóveis vendidos, além de análise da receita e de lucro do empreendimento. Tal característica diferencia a contabilidade da construção civil das demais áreas.

A receita sobre venda de imóveis em 2016 resultou em 21,51% sobre o total recebido das vendas realizadas, enquanto que como custo de imóveis vendidos apurou-se 31,88% sobre os custos pagos ou incorridos. Dessa forma, o lucro bruto de vendas de imóveis ao término de 2016 foi de R\$ 315.359,00, já que a receita resultou em R\$ 795.439,80 e o custo de imóveis vendidos em R\$ 480.080,80. Tendo como total de vendas realizadas em 2016 o valor de R\$ 3.698.000,00, o lucro bruto representa 8,53% do total recebido como venda de imóveis.

A construção civil molda as cidades e faz parte do cotidiano das pessoas. Com isso, torna-se um tema atual e importante para ser estudado. Para esclarecer tais peculiaridades, destacou-se o uso da legislação atual vigente e o caso real de uma construtora que segue os preceitos contábeis e legais. Assim, o domínio das questões contábeis e tributárias para execução contábil da área da construção civil é de suma importância aos profissionais, assim como aos investidores desta área e aos empresários da construção.

Para a acadêmica, tal pesquisa foi construtiva a sua carreira profissional, visto que a mesma trabalha na área contábil e administrativa de uma construtora. Dessa forma, os aprendizados e análises evidenciados neste trabalho ajudaram a acadêmica a aprimorar seus conhecimentos sobre o assunto abordado, de modo, a torná-la mais criteriosa no seu dia-a-dia, conseguindo fazer análises e abordagens significativas à empresa onde atua. Com certeza tal pesquisa agregou muito a vida profissional da acadêmica.

REFERÊNCIAS

CHAVES, Francisco Coutinho. **Contabilidade prática na construção civil**: de acordo com as normas internacionais de contabilidade. São Paulo: Atlas, 2014.

CHEMIN, Beatris F. **Manual da Univates para trabalhos acadêmicos**: planejamento, elaboração e apresentação. 3ª ed. Lajeado: Univates, 2015. E-book. Disponível em: <www.univates.br/biblioteca>. Acesso em: 06 out. 2015.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **CPC 12**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=43>>. Acesso em: abril de 2017.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **CPC 17**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=48>>. Acesso em: abril de 2017.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **CPC 23**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=54>>. Acesso em: abril de 2017.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **CPC 30**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=61>>. Acesso em: abril de 2017.

COSTA, Magnus Amaral da. **Contabilidade da construção civil e atividade imobiliária**. São Paulo: Atlas, 2000.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa**: métodos qualitativo, quantitativo e misto. 3ª ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm>. Acesso em: abril de 2017.

DUTRA, René Gomes. **Custos**: uma abordagem prática. 7ª ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2010.

FONTOURA, Fernando Batista da. **Gestão de custos**: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio. São Paulo: Atlas, 2013.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS, USP. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: (aplicável às demais sociedades). 7ª ed. rev. atual. São Paulo: Atlas, 2008.

IUDICIBUS, Sergio. **Análise de Balanços**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm>. Acesso em:
abril de 2017.

Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: abril de 2017.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: abril de 2017.

Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: abril de 2017.

LEONE, George Sebastião Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RECEITA FEDERAL. **Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal – SRF nº 84 de 20.12.1979**. Disponível em:
<http://www.portaltributario.com.br/legislacao/insrf84_1979.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

RECEITA FEDERAL. **Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal - SRF nº 23 de 25.03.1983**. Disponível em:
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13337>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

SANTOS, Antônio Raimundo dos. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Lamparina, 2007.

SANTOS, João Almeida; FILHO, Domingos Parra. **Metodologia científica**. 2ª ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

SCHERRER, Alberto Manoel. **Contabilidade imobiliária: abordagem sistêmica, gerencial e fiscal**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

TEIXEIRA, Paulo Joni; PANTALEAO, Milton J. **Construção civil: aspectos tributários e contábeis**. Porto Alegre: Síntese, 1998.

ANEXOS

ANEXO A – PLANO DE CONTAS

Segue abaixo a sugestão de um plano de contas adaptado as empresas com atividade de construção civil e imobiliária (Scherrer; 2012):

A codificação das contas de todos os graus apresentados ficará assim disposta:

- 1. = Ativo**
- 1.1. = Circulante
- 1.1.1. = Disponibilidade
- 1.1.1.01 = Caixa Geral
- 1.1.1.01.001 = Caixa Matriz (ou filial ou somente caixa etc.)

Elenco de contas apresentado na seguinte sequência: ATIVO, PASSIVO, RECEITAS, CUSTOS e DESPESAS.

- 1 Ativo**
- 1.1 CIRCULANTE
- 1.1.1 Disponível
- 1.1.1.01 Caixa Geral
- 1.1.1.01.001 Caixa matriz
- 1.1.1.01.002 Caixa filial
- 1.1.1.02 Bancos c/ movimento
- 1.1.1.02.001 Banco Tal S.A.
- 1.1.1.02.002 Banco Etc. S.A.
- 1.1.1.03 Aplicações de liquidez imediata
- 1.1.1.03.001 Banco Tal S.A.
- 1.1.1.03.002 Banco Etc. S.A.
- 1.1.1.04 Aplicações de curto prazo
- 1.1.1.04.001 Banco Tal S.A.
- 1.1.1.04.002 Banco Etc. S.A.
- 1.1.2 Créditos por venda de imóveis
- 1.1.2.01 Promitentes Compradores – Empreendimento... Brasília
- 1.1.2.01.001 Fulano
- 1.1.2.01.002 Beltrano
- 1.1.2.01.003 Sicrano
- 1.1.2.01.004 (Títulos descontados – Empreendimento... Brasília)
- 1.1.2.01.005 (Previsão p/ créditos liquidação duvidosa - Empreendimento... Brasília)
- 1.1.2.02 Promitentes Compradores – Empreendimento... Paulista
- 1.1.2.02.001 Fulano
- 1.1.2.02.002 Beltrano
- 1.1.2.02.003 Sicrano
- 1.1.2.02.004 (Títulos descontados – Empreendimento... Paulista)
- 1.1.2.02.005 (Previsão p/ créditos liquidação duvidosa – Empreendimento Paulista)
- 1.1.3 Créditos por adiantamentos
- 1.1.3.01 Adiantamentos financeiros
- 1.1.3.01.001 Adiantamento a empregados
- 1.1.3.01.002 Adiantamento a fornecedores

| | |
|--------------|---|
| 1.1.4 | Impostos a recuperar |
| 1.1.4.01 | Impostos Federais a recuperar |
| 1.1.4.01.001 | IRPJ a recuperar |
| 1.1.4.01.002 | Contribuição Social a recuperar |
| 1.1.4.02 | Outros impostos a recuperar |
| 1.1.4.02.001 | ICMS a recuperar |
| 1.1.5 | Outros créditos a recuperar |
| 1.1.5.01 | Créditos diversos |
| 1.1.5.01.001 | Depósitos judiciais |
| 1.1.6 | Estoque de imóveis destinados à venda |
| 1.1.6.01 | Estoque de imóveis concluídos |
| 1.1.6.01.001 | Empreendimento Luca Pacioli |
| 1.1.6.01.002 | Empreendimento Leonardo Fibonacci |
| 1.1.6.02 | Estoque de imóveis em construção |
| 1.1.6.02.001 | Empreendimento tal |
| 1.1.6.02.002 | Loteamento Portal do Sol |
| 1.1.6.03 | Terrenos em estoque a comercializar |
| 1.1.6.03.001 | Rua dos Contadores, 2002 |
| 1.1.7 | Estoque de materiais diversos |
| 1.1.7.01 | Estoque de materiais de construção |
| 1.1.7.01.001 | Estoque de cimento |
| 1.1.7.01.002 | Estoque de ferro redondo ½" |
| 1.2 | REALIZÁVEL A TODO PRAZO |
| 1.2.1 | Créditos por venda de imóveis |
| 1.2.1.01 | Promitentes Compradores – Empreendimento... |
| 1.2.1.01.001 | Fulano |
| 1.2.1.01.002 | Sicrano |
| 1.2.2 | Créditos com Controladas/Coligadas |
| 1.2.2.01 | Títulos a receber de Controladas/Coligadas |
| 1.2.2.01.001 | Controlada tal |
| 1.2.2.01.002 | Coligada tal |
| 1.3 | PERMANENTE |
| 1.3.1 | Investimentos |
| 1.3.1.01 | Ações de Controladas/Coligadas |
| 1.3.1.01.001 | Ações da Controlada tal |
| 1.3.1.01.002 | Ações da Coligada tal |
| 1.3.2 | Imobilizado |
| 1.3.2.01 | Imobilizações técnicas tangíveis |
| 1.3.2.01.001 | Terrenos |
| 1.3.2.01.002 | Imóveis |
| 1.3.2.01.003 | Máquinas e Equipamentos |
| 1.3.2.01.004 | Móveis e Utensílios |
| 1.3.2.01.005 | Veículos |
| 1.3.2.01.006 | Computadores e periféricos |
| 1.3.2.02 | Depreciações acumuladas |
| 1.3.2.02.001 | Deprec. Acum. Imóveis |
| 1.3.2.02.002 | Deprec. Acum. Máquinas e Equipamentos |
| 1.3.2.02.003 | Deprec. Acum. Móveis e Utensílios |
| 1.3.2.02.004 | Deprec. Acum. Veículos |
| 1.3.2.02.005 | Deprec. Acum. Computadores e Periféricos |

- 1.3.2.03 Imobilizações intangíveis
- 1.3.2.03.001 Marcas e Patentes
- 1.3.2.03.002 (Amortização Acumulada - Marcas e Patentes)
- 1.3.3 Ativo Diferido
- 1.3.3.01 Despesas pré-operacionais
- 1.3.3.01.001 Despesas com pesquisas e novos projetos
- 1.3.3.01.002 (Amortização de despesas pré-operacionais)

2 Passivo

2.1 CIRCULANTE

- 2.1.1 Exigível a curto prazo
- 2.1.1.01 Obrigações sociais
- 2.1.1.01.001 Salários e Ordenados a pagar
- 2.1.1.01.002 Provisão para 13º salário
- 2.1.1.01.003 Provisão para férias
- 2.1.1.01.004 INSS a Recolher
- 2.1.1.01.005 FGTS a Recolher
- 2.1.1.01.006 Contrib. Sindical a Recolher
- 2.1.1.02 Obrigações tributárias
- 2.1.1.02.001 IRPJ a Recolher
- 2.1.1.02.002 Contribuição Social a Recolher
- 2.1.1.02.003 PIS a Recolher
- 2.1.1.02.004 Cofins a Recolher
- 2.1.1.02.005 IRRF a Recolher
- 2.1.1.02.006 ICMS a Recolher
- 2.1.1.02.007 ISS a Recolher
- 2.1.1.03 Fornecedores de Materiais e Serviços
- 2.1.1.03.001 Fornecedor X
- 2.1.1.03.002 Fornecedor Y
- 2.1.1.03.003 Fornecedor Z
- 2.1.1.04 Empréstimos e Financiamentos
- 2.1.1.04.001 Banco Tal S.A. c/ empréstimos
- 2.1.1.04.002 Banco Etc. S.A. c/ financiamentos
- 2.1.1.05 Outras Obrigações de Curto Prazo
- 2.1.1.05.001 Adiantamentos de Clientes
- 2.1.1.05.002 Dividendos a Pagar
- 2.1.1.05.003 Provisão para Custo Orçado
- 2.1.1.05.004 Provisão para Custo Contratado
- 2.1.1.05.005 Outras contas a Classificar
- 2.2 EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
- 2.2.1 Débitos de Funcionamento e Financiamento
- 2.2.1.01 Obrigações Tributárias
- 2.2.1.01.001 Provisão para IRPJ Diferido
- 2.2.1.01.002 Outras obrigações tributárias
- 2.2.1.02 Provisão de Custos
- 2.2.1.02.001 Provisão para Custo Orçado
- 2.2.1.02.002 Provisão para Custo Contratado
- 2.2.1.03 Empréstimos e Financiamentos
- 2.2.1.03.001 Banco Tal S.A. c/ empréstimos
- 2.2.1.03.002 Banco Etc. S.A. c/ financiamentos

| | |
|--------------|--|
| 2.2.1.04 | Outras Obrigações de Longo Prazo |
| 2.2.1.04.001 | Empreiteiros a Pagar |
| 2.3 | RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS |
| 2.3.1 | Valores a Apropriar |
| 2.3.1.01 | Receitas de Exercícios Futuros |
| 2.3.1.01.001 | Receitas de Venda de Imóveis a Apropriar |
| 2.3.1.02 | Custos de Exercícios Futuros |
| 2.3.1.02.001 | Custos de Unidades Imobiliárias Vendidas a Apropriar |
| 2.4 | PATRIMÔNIO LÍQUIDO |
| 2.4.1 | Capital Social |
| 2.4.1.01 | Capital Social Realizado |
| 2.4.1.01.001 | Capital Subscrito |
| 2.4.1.01.002 | (Capital a Integralizar) |
| 2.4.2 | Reservas de Capital |
| 2.4.2.01 | Reserva Diversas |
| 2.4.2.01.001 | Doações e Subvenções p/ Investimentos |
| 2.4.2.01.002 | Reservas de Correção Monet. de Capital |
| 2.4.3 | Reservas de Reavaliação |
| 2.4.3.01 | Reavaliações Diversas |
| 2.3.4.01.001 | Reserva de Reavaliação de Terrenos e Imóveis |
| 2.3.4.01.002 | Reserva de Reavaliação de Outros Ativos Próprios |
| 2.3.4.01.003 | Reserva de Reavaliação de Controladas/Coligadas |
| 2.4.4 | Reservas de Lucros |
| 2.4.4.01 | Reservas de Lucros Diversas |
| 2.4.4.01.001 | Reserva Legal |
| 2.4.4.01.002 | Reservas Estatutárias |
| 2.4.4.01.003 | Reservas para Contingências |
| 2.4.4.01.004 | Reservas de Lucros a Realizar |
| 2.4.4.01.005 | Reservas de Lucros p/ Expansão |
| 2.4.4.01.006 | Reserva Especial p/ Dividendos Obrigatórios não Distribuídos |
| 2.4.5 | Lucros ou Prejuízos Acumulados |
| 2.4.5.01 | Resultados Acumulados |
| 2.4.5.01.001 | Lucros ou Prejuízos de Exercícios Anteriores |
| 2.3.5.01.002 | Lucros ou Prejuízos do Exercício Atual |
| 2.4.6 | (Ações em Tesouraria) |
| 2.4.6.01 | (Ações em Tesouraria) |
| 2.4.6.01.001 | (Ações em Tesouraria) |
| 3 | Receitas |
| 3.1 | Receitas Operacionais Líquidas |
| 3.1.1 | Receitas Brutas de Vendas e Serviços |
| 3.1.1.01 | Receitas de Vendas de Imóveis Concluídos |
| 3.1.1.01.001 | Receitas de Vendas do Empreendimento Luca Pacioli |
| 3.1.1.01.002 | Receitas de Vendas do Empreendimento Leonardo Fibonacci |
| 3.1.1.02 | Receitas de Imóveis em Construção |
| 3.1.1.02.001 | Receitas de Vendas do Empreendimento Tal |
| 3.1.1.03 | Receitas de Serviços Diversos |
| 3.1.1.03.001 | Receitas da Prestação de Serviços |
| 3.1.2 | Outras Receitas Operacionais |
| 3.1.2.01 | Receitas Financeiras |

- 3.1.2.01.001 Receitas de Aplicações Financeiras
- 3.1.2.01.002 Variações Monetárias Ativas
- 3.1.2.01.003 Juros Recebidos de Prestamistas
- 3.1.2.01.004 Outras Receitas Financeiras
- 3.1.3 Deduções da Receita Bruta
- 3.1.3.01 Impostos Incidentes s/ Receitas
- 3.1.3.01.001 PIS s/ Receita Operacional
- 3.1.3.01.002 Cofins s/ Vendas e Serviços
- 3.1.3.01.003 ISS s/ Serviços Prestados
- 3.2 Receitas Não Operacionais
- 3.2.1 Receitas Diversas
- 3.2.1.01 Receitas Eventuais
- 3.2.1.01.001 Lucro na Alienação de Investimento
- 3.2.1.01.002 Lucro na Alienação de Imobilizado

4 Custos

- 4.1 Custos de Construção
- 4.1.1 Custos incorridos
- 4.1.1.01 Custos do Imóvel “Empreendimento Tal”
- 4.1.1.01.001 Materiais diretos aplicados
- 4.1.1.01.002 Salários e Ordenados
- 4.1.1.01.003 13º Salário
- 4.1.1.01.004 Férias
- 4.1.1.01.005 Indenização Trabalhistas
- 4.1.1.01.006 Serviços Prestados – Pessoas Físicas
- 4.1.1.01.007 Serviços Prestados – Pessoas Jurídicas
- 4.1.1.01.008 Consumo de Energia Elétrica
- 4.1.1.01.009 Consumo de Água
- 4.1.1.01.010 Depreciações de ativos de operação
- 4.1.1.01.011 Encargos Previdenciários – INSS
- 4.1.1.01.012 FGTS
- 4.1.1.01.013 Gastos de Telefonia e Comunicações
- 4.1.1.01.014 Bens de Natureza Permanente
- 4.1.1.01.015 Manutenção e Reparos de Equipamentos
- 4.1.1.01.016 Custos de Vigilância
- 4.1.1.01.017 Prêmio de Seguros do Empreendimento
- 4.1.1.01.018 Combustíveis e Lubrificantes
- 4.1.1.01.019 Aluguel de Equipamentos
- 4.2 Custos de Vendas
- 4.2.1 Custo das Unidades Imobiliárias Vendidas
- 4.2.1.01 Imóveis Concluídos
- 4.2.1.01.001 Custo do Imóvel “Empreendimento Tal”
- 4.2.1.02 Imóveis em Construção
- 4.2.1.02.001 Custo do Imóvel “Empreendimento Tal”

5 Despesas

- 5.1 Despesas Operacionais
- 5.1.1 Gastos Incorridos
- 5.1.1.01 Despesas Administrativas
- 5.1.1.01.001 Salários da Administração

| | |
|--------------|--|
| 5.1.1.01.002 | Encargos Previdenciários – INSS |
| 5.1.1.01.003 | FGTS |
| 5.1.1.01.004 | Pró-labore de Sócio |
| 5.1.1.01.005 | Honorários Contábeis |
| 5.1.1.01.006 | Honorários Jurídicos |
| 5.1.1.01.007 | Custas, Taxas e Emolumentos |
| 5.1.1.01.008 | Impressos e Material de Escritório |
| 5.1.1.01.009 | Propagandas e Publicidades |
| 5.1.1.01.010 | Assinaturas de Revistas e Jornais |
| 5.1.1.01.011 | Depreciação de Ativos da Administração |
| 5.1.1.01.012 | Contrib. Sindical Patronal |
| 5.1.1.01.013 | Conservação e Limpeza |
| 5.1.1.01.014 | Material de Consumo |
| 5.1.1.01.015 | Manutenção e Reparos |
| 5.1.1.01.016 | Comissões e Corretagens |
| 5.1.1.01.017 | Consumo de Energia Elétrica |
| 5.1.1.01.018 | Consumo de Água |
| 5.1.1.01.019 | Despesas de Telefonia e Comunicações |
| 5.1.1.01.020 | Aluguel de Imóveis |
| 5.1.1.01.021 | Aluguel de Equipamentos |
| 5.2 | Despesas Financeiras |
| 5.2.1 | Gastos Incorridos |
| 5.2.1.01 | Despesas Diversas |
| 5.2.1.01.001 | Variações Monetárias Passivas |
| 5.2.1.01.002 | Juros Passivos |
| 5.2.1.01.003 | Despesas Bancárias |
| 5.3 | Despesas Não Bancárias |
| 5.3.1 | Gastos Incorridos |
| 5.3.1.01 | Despesas Diversas |
| 5.3.1.01.001 | Prejuízo na Alienação de Investimento |
| 5.3.1.01.002 | Prejuízo na Alienação de Imobilizado |
| 5.4 | Impostos sobre Lucros |
| 5.4.1 | Tributos Diversos |
| 5.4.1.01 | IR e CSLL |
| 5.4.1.01.001 | Imposto sobre a Renda – IRPJ |
| 5.4.1.01.001 | Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL |

6 Resultado do Exercício

| | |
|--------------|------------------------|
| 6.1 | Resultado do Exercício |
| 6.1.1 | Resultado do Exercício |
| 6.1.1.01 | Resultado do Exercício |
| 6.1.1.01.001 | Resultado do Exercício |

Notas sobre o elenco de contas apresentado, conforme Scherrer; 2012:

- Os nomes das contas são exemplificativos, podendo ser alterados em face da convivência de cada empresa. Para utilização mais eficaz, devem-se inserir tantos outros grupos e contas, quantos forem os empreendimentos em construção. Como demonstração foi retratada somente um empreendimento.

- As contas de custo da construção (grupo 4.1.) deverão ser zeradas por ocasião da apropriação do custo em razão da venda, ou quando do término da construção. A contrapartida será sempre uma conta representativa do estoque no Ativo Circulante, cuja baixa será relacionada exclusivamente com a receita da venda do imóvel em questão.
- As contas de despesas devem ser mantidas com seus saldos durante o exercício social, uma vez que não interage o custo e servem também como elemento de controle dos gastos ali mencionados (finalidade gerencial).